

Maggio 2020

Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001: alcuni profili problematici

Avv. Alain Maria Dell'Osso, Professore a.c. di Diritto penale commerciale, Avv. Irene Pellecchia, Chiomenti

1. Premessa

Con il cosiddetto Decreto fiscale (il D.L. n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla L. n. 157/2019), il legislatore è intervenuto per rafforzare la reazione sanzionatoria per i reati tributari, agendo su un triplice fronte: (i) modifica di talune soglie di punibilità e delle cornici edittali di pena delle fattispecie delittuose di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8 e 10, D.Lgs. n. 74/2000; (ii) estensione della responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. n. 231/2001 anche a taluni delitti tributari, superando il tradizionale assetto che voleva l'intero comparto penal-tributario estraneo alla sfera di applicazione di quel sistema di *corporate liability*; (iii) introduzione, per alcuni reati tributari, della misura patrimoniale della c.d. "confisca allargata". A completare il quadro vi sono anche alcune norme "di favore" – si pensi, in particolare, all'estensione del perimetro operativo della causa di non punibilità prevista dall'art. 13, co. 2, D.Lgs. n. 74/000 anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta - che si pongono in controtendenza rispetto al complessivo spiccato tratto repressivo della riforma¹.

Ciascuno dei punti di intervento meriterebbe una riflessione; pare innegabile, tuttavia, che l'intervento *sub* (ii) sia destinato ad avere un peculiare, immediato e dirompente impatto nell'organizzazione delle realtà imprenditoriali. Su di esso si appunteranno le considerazioni che seguono, anche nella prospettiva dell'imminente entrata in scena del

¹ Per un approfondimento sul Decreto fiscale, si vedano: G. Varraso, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Dir. pen. proc.*, 3, 2020, pp. 332 ss.; F. Sgubbi, *Nuova prescrizione e nuova confisca penale tributaria (un connubio che inquieta)*, in *Discrimen*, 10 gennaio 2020, pp. 1 ss.; R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 3/2020, pp. 219 ss.; A. Perini, *Brevi note sui profili penali tributari del D.L. n. 124/2019*, in *Sist. pen.*, 3 dicembre 2019, p. 2 ss.; A. Ingrassia, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 3, 2020, pp. 307 ss.; S. Finocchiaro, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sist. pen.*, 7 gennaio 2020, pp. 1 ss.; volendo, anche A.M. Dell'Osso, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 3, 2020, p. 318 ss.

decreto legislativo di attuazione della c.d. Direttiva PIF, che dovrebbe comportare un'ulteriore estensione dei reati tributari in grado di innescare una responsabilità degli enti.

2. La responsabilità amministrativa degli enti da reati tributari: considerazioni preliminari e di contesto

Già dai primi anni di vita del D.Lgs. n. 231/01 si è registrato un vivace dibattito sull'opportunità di includere i reati tributari nel novero di quelli in grado di attivare una responsabilità degli enti². La ragione è semplice: il sistema delineato dal D.Lgs. n. 231/01 ha inteso rispondere all'esigenza, supportata dalle diverse fonti sovranazionali che hanno più direttamente spinto alla sua adozione e dall'esperienza dei *compliance programs* statunitensi, di apprestare una risposta sanzionatoria verso quelle forme di criminalità d'impresa rispetto alle quali è in qualche misura tangibile un legame tra organizzazione o, addirittura, cultura dell'azienda e commissione di determinati reati³. Di qui l'ancoraggio della responsabilità dell'ente, da un lato, ai criteri dell'interesse o vantaggio (art. 5), chiamati a segnare un collegamento oggettivo tra reato della persona fisica ed ente e, dall'altro, alla rintracciabilità di una forma di colpevolezza della persona giuridica, intesa, appunto, come espressione di un *deficit* organizzativo rilevante per la realizzazione del reato, declinata in concreto secondo i criteri dettati dagli artt. 6 e 7 del Decreto. *Last but not least*, una selezione dei reati presupposto orientata ad attribuire rilevanza a quelli più propriamente riconducibili alle attività d'impresa (*ça va sans dire*: una simile attenzione si è, poi, persa negli anni). Sono molte le considerazioni che si potrebbero svolgere, con il senno maturato negli ormai vent'anni trascorsi dall'adozione del Decreto, sulla bontà del sistema nel suo complesso e sulla appropriatezza dei criteri appena esaminati: si devierebbe, però, dai più limitati scopi del presente lavoro. Certo è che i reati tributari riflettono, assai più di altri, i tratti tipici della criminalità d'impresa: basti solo considerare la fisiologica dissociazione che si osserva in ambito aziendale tra autore del reato (la persona fisica) e beneficiario del risparmio d'imposta (l'ente, appunto). Nella prospettiva opposta, a sostegno, cioè, della mancata inclusione di tali reati tra quelli, cosiddetti, presupposto della responsabilità degli enti, si ponevano i rischi di una sorta di

² Si vedano, tra gli altri: I. Caraccioli, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. enti*, 1, 2007, p. 155 ss.; P. Corso, *Verso la responsabilità amministrativa da reato tributario*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2348 ss.; F. D'Arcangelo, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le S.U. 1235/2010*, in *Resp. amm. soc. enti*, 4, 2011, p. 125 ss.; P. Ielo, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. enti*, 3, 2007, p. 7 ss.; A. Ingrassia - S. Cavallini, *Brevi riflessioni sulla relazione tra il d.lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*, in *Resp. amm. soc. enti*, 3, 2016, p. 109 ss.; C. Santoriello, *Riforma tributaria: una prima riflessione sulla responsabilità degli enti*, in *Riv. 231*, 14.1.2020; P. Sorbello, *Evasione fiscale e politica criminale: considerazioni sull'inopportunità sistematica della mancata corresponsabilizzazione degli enti nei reati tributari*, in *Ind. pen.*, 1, 2011, p. 167 ss.

³ La letteratura sulla genesi e la struttura del sistema italiano di responsabilità degli enti è talmente vasta da rendere velleitaria una sensata selezione minimale: per una lucida sintesi delle questioni più rilevanti, si veda A. Alessandri-S. Seminara, *Diritto penale commerciale. I principi generali*, Torino, 2018, pp. 87 ss.

overreaction, a fronte del già affilato armamentario previsto dal comparto sanzionatorio amministrativo.

Insomma: la partita relativa alla sorte della relazione tra reati tributari e responsabilità degli enti è stata lungamente in stallo; come sempre più spesso accade, per sbloccarla è stato necessario l'intervento di specifiche istanze europee.

Così, in particolare, la Direttiva UE n. 2017/1371, del 5 luglio 2017 (c.d. Direttiva PIF)⁴ ha chiamato tutti gli Stati membri a rafforzare il proprio sistema sanzionatorio mediante l'adozione di «*misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili*» per i reati, commessi al loro interno, lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea, tra i quali, *in primis*, le frodi IVA⁵.

Tale provvedimento ha innescato sul versante interno una corsa a ripensare la questione della responsabilità degli enti per reati tributari, che ha portato: da un lato, all'introduzione, a opera del Decreto fiscale, del nuovo art. 25-*quinquiesdecies*, per effetto del quale il *basket* dei reati-presupposto si è arricchito di quelli tipizzati agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11 del D.Lgs n. 74/2000; dall'altro, alla legge delega n. 117 del 4 ottobre 2019, con la quale il Governo è stato chiamato a «*integrare le disposizioni del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 [...] prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo Decreto legislativo*».

In esecuzione della delega, nel gennaio scorso il Consiglio dei Ministri ha approvato uno schema di decreto legislativo, attualmente al vaglio consultivo del Parlamento, destinato ad ampliare il perimetro del neonato art. 25-*quinquiesdecies*, includendovi, al ricorrere di determinate condizioni tarate proprio sul perimetro della Direttiva, anche i delitti previsti dagli art. 4, 5 e 10-*quater* del D.Lgs n. 74/2000.

3. Il “nuovo” art. 25-*quinquiesdecies*

Ai sensi della disposizione in esame, i reati penal-tributari idonei a far scattare la responsabilità amministrativa dell'Ente sono quelli previsti dagli articoli 2 (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*), 3 (*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*), 8 (*Emissione di fatture*

⁴ Questo l'obiettivo che la Direttiva si prefigge di ottenere dagli Stati: «(...) *norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di rafforzare la protezione contro reati che ledono tali interessi finanziari, in conformità dell'acquis dell'Unione in questo settore*».

⁵ L'art. 2, par. 2 delimita il raggio di operatività della Direttiva PIF «(...) *unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR*».

o altri documenti per operazioni inesistenti), 10 (Occultamento o distruzione di documenti contabili), e 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) del D.Lgs. n. 74/2000.

Per gli illeciti connessi a tali reati l'ente può andare incontro, oltre alle immancabili sanzioni pecuniarie (aggravabili se l'ente ne ha tratto un profitto di rilevante entità), alle «sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)»⁶ e, dunque, alla pubblicazione della sentenza di condanna. Secondo i principi generali, sarà poi sempre applicabile la confisca del profitto, disciplinata dagli artt. 19 e, quando applicabile, 6, co. 5 del Decreto (e, dunque, in fase cautelare, del sequestro ad essa prodromico): l'ente diventa, quindi, un potenziale destinatario diretto della confisca del profitto del reato (i.e. il risparmio d'imposta) tanto in forma diretta quanto per equivalente, consentendo, così, di superare le traballanti distinzioni fissate dalla sentenza delle Sezioni Unite *Gubert*⁷.

Come anticipato, la norma in commento sembra destinata a una rapida estensione per effetto del già menzionato decreto legislativo di recepimento della Direttiva PIF. Stando allo schema varato dal Consiglio dei Ministri, varrebbero a fondare l'illecito dell'ente, se commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, anche i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione, di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000. Anche per tali illeciti – stando allo schema di Decreto – si prevedono sanzioni interdittive, oltre, ovviamente, alle sanzioni pecuniarie, alla confisca e alla pubblicazione della sentenza.

Le considerazioni che si svolgeranno di seguito, pur tarate sull'attuale fisionomia dell'art. 25-*quinquiesdecies* del D.Lgs. n. 74/2000, sembrano destinate a valere anche a seguito dell'ulteriore allargamento che si attende.

4. Il rischio penal-tributario dell'impresa lecita: uno sguardo alla casistica giurisprudenziale

Come noto, il sistema delineato dal D.Lgs. n. 231/2001 è pensato per imprese lecite: aziende, cioè, che, operando tendenzialmente nella legalità, siano responsabili episodicamente di uno o più illeciti⁸. L'ipotesi dell'impresa di base illecita, pur contemplata dall'art. 16 del Decreto (l'ente «stabilmente utilizzato allo scopo unico o

⁶ Le sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, lettere c), d) ed e), D.Lgs. n. 231/2001 sono: (i) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; (ii) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; (iii) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

⁷ Si veda, in particolare, C. E. Paliero – F. Mucciarelli, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. pen. cont.*, 20 aprile 2015, pp. 1 ss.

⁸ In relazione alla distinzione tra “criminalità nell'attività d'impresa” e “attività dell'impresa criminale”, si vedano – *ex multis* – A. Alessandri, *Diritto penale e attività economiche*, Bologna, 2010, pp. 134 ss.

prevalente» di commettere reati), rappresenta un'eccezione, sfuggendo, per definizione, alla prospettiva di prevenzione dei reati che orienta il Decreto.

Anche in forza della paradigmatica esperienza dei reati colposi in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, è ormai del tutto anacronistica (oltre che, come visto, intrinsecamente errata) l'idea che un'impresa che ambisce a operare nella legalità possa trascurare di confrontarsi – confidando in una sorta di aprioristica infallibilità – con la disciplina prevista dal D.Lgs. n. 231/2001.

E ciò sembra ancor più vero in relazione al settore dei reati tributari, nel quale non di rado si assiste a contestazioni che l'azienda si senta – verrebbe da dire in buona fede – di confutare sulla base di una convinzione antitetica rispetto all'Amministrazione finanziaria; o, ancora, a contestazioni relative a operazioni che, pur valutabili a fini fiscali come foriere di indebiti vantaggi indiretti, non erano mai state neppure scrutinate secondo tale prospettiva dagli esecutori.

Per avvedersi delle zone di rischio penal-tributario delle aziende lecite conviene richiamare alcuni esempi tratti dall'esperienza giudiziale.

Si pensi, anzitutto, al coinvolgimento, come terminale, in una frode carosello: come noto, nelle operazioni intracomunitarie sottratte al regime del *reverse charge*, ove sia accertata l'interposizione di cessionari fittizi lungo la filiera di scambio di un bene e, quindi, una divergenza tra la realtà commerciale e quanto, invece, rappresentato in fattura, si impone il disconoscimento della detrazione e si materializza il presupposto fattuale del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000⁹. *Nulla queastio* – e, come visto, nessun ragionevole spazio per i Modelli¹⁰ – se l'azienda è parte del circuito illecito; se, viceversa, il coinvolgimento poggia essenzialmente sul carattere, per così dire, sospetto dei costi di transazione – inferiori ai valori di mercato -, assume un ruolo decisivo, per dimostrare l'estraneità alla frode e, dunque, l'assenza del dolo, l'accuratezza dei controlli svolti dal contribuente per verificare l'identità e l'operatività della sua controparte¹¹. Così, già prima della novella normativa, era, in fin dei conti, il contribuente-imputato a dover dimostrare un'efficiente organizzazione a monte delle strutture aziendali deputate al *trading* o al *purchasing* o esigibile soltanto alla luce dell'emersione postuma del “carosello”). Oggi sulla bontà di tali procedure – e del relativo sistema di controlli - si giocherà la doppia partita della responsabilità della persona fisica e della persona giuridica.

⁹ Cfr., *ex multis*, Cass. sez. III pen., 20 gennaio 2020, n. 1998; Cass. Sez. III pen., 14 gennaio 2010, n. 10394.

¹⁰ Sull'incidenza dei Modelli sull'assetto fisiologico della *governance* societaria, cfr. N. Abriani, *Il modello di prevenzione dei reati nel sistema dei controlli societari*, in A. Cadoppi-S. Canestrari-A. Manna-M. Papa (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017, II, pp. 2301 ss.

¹¹ Sull'esigibilità di tale sforzo investigativo del contribuente, si veda Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 22 ottobre 2015, C-277/14, *Stefanek*, § 53, richiamata da Cass. sez. III pen., 31 ottobre 2018, n. 49806.

Volendo richiamare un altro esempio (che riguarda ipotesi di operazioni potenzialmente assai distanti da logiche propriamente evasive), si può attingere alla casistica dei contratti di appalto, riqualificati, a fonte di un'eccessiva ingerenza del committente, in rapporti di lavoro subordinato, con conseguente inesistenza (giuridica) della fattura di riferimento. Anche qui, al netto delle ipotesi di contratti evidentemente fittizi, la posizione delle aziende sarà verosimilmente legata alla capacità di dimostrare di aver adottato le opportune cautele per regolare quei rapporti in linea con la veste giuridica che li caratterizza.

Al ricorrere di numerosi casi, che finora hanno innescato procedimenti penali nei confronti dei firmatari delle dichiarazioni, sarà, d'ora in poi, quasi inevitabile il coinvolgimento dell'ente, destinatario – verrebbe da dire per definizione – di un vantaggio scaturente dal reato. La difesa dell'Ente – che potrà ben ridondare a vantaggio della persona fisica soprattutto per escludere il dolo di evasione – passerà, quindi, necessariamente per la dimostrazione di aver adottato dei validi presidi preventivi, che tengano conto non solo degli aspetti meramente tecnici e contabili delle singole operazioni, ma soprattutto di quelli squisitamente sostanziali¹², considerata la rilevante pervasività di tali fattispecie delittuose nell'ambito delle routinarie attività aziendali.

All'importanza che andranno assumendo i Modelli nella prevenzione del rischio di reati tributari in ambito aziendale non corrisponde, tuttavia, una altrettanto marcata facilità di strutturazione: assai spesso, infatti, l'organizzazione può non essere in grado di reggere il peso di un robusto sistema di *tax compliance*; nei casi di strutture più complesse, invece, un sistema di tal genere già c'è e rientra nella procedura c.d. di *cooperative compliance*: si pone, allora, il problema, di coordinare i due fronti.

5. L'implementazione dei Modelli: il problema delle piccole-medie imprese e i rapporti tra Modelli e sistemi di *cooperative compliance*

In linea di massima (ogni generalizzazione nella costruzione dei Modelli è pericolosa: rischi, organizzazione e, dunque, prevenzione non sono concetti isolabili dalla realtà del singolo ente), si può ritenere che un corretto sistema di prevenzione dei reati tributari richieda non solo un valido assetto amministrativo e contabile ma, *in primis*, un altrettanto efficace sistema di gestione e di controllo che investa l'intero organigramma aziendale rispetto ai rischi specifici dell'ente.

Così, per riprendere gli esempi di prima, immaginando un'azienda che sia esposta al rischio di coinvolgimento in frodi carosello (perché, per esempio, abbia numerose controparti estere fungibili e variabili nel tempo), sarà importante un'adeguata proceduralizzazione del sistema dei controlli per l'approvvigionamento di beni e servizi. Saranno a tal fine utili, per esempio, adeguati protocolli in materia di identificazione del fornitore (c.d. KYC), che non si limitino alla richiesta di dati, per così

¹² In tal senso, si veda A. Monti, *Modelli 231 e reati tributari, l'aggiornamento guarda alla sostanza delle operazioni*, in *Norme&Tributi*, 25 febbraio 2020.

dire, superficiali (come la visura o la copia dello statuto e dei bilanci) ma abbraccino anche un esame critico delle dichiarazioni dei redditi, delle ricevute del versamento delle imposte e, in generale, della documentazione relativa alla concreta operatività della controparte. Quanto al caso della riqualificazione postuma di contratti di appalto, un primo presidio a tutela dell'ente potrà essere costituito dalla previsione nei Modelli dell'obbligo di far certificare i contratti secondo la normativa di riferimento e di rispettare determinate regole di comportamento nei rapporti con i dipendenti delle ditte appaltatrici.

Dall'analisi di tali, pur semplici, casi emerge la significativa difficoltà di calare procedure, pur embrionali, nella fase di amministrazione e gestione di enti di piccole e medie dimensioni.

In queste realtà può, essere, infatti, difficile ipotizzare un sistema di segregazione delle funzioni e dei processi aziendali, oltre che di controlli davvero efficace per prevenire rischi di reato. L'inevitabile intersezione tra titolarità, controllo e amministrazione dell'ente sembra, cioè, limitare gli spazi per un sistema di procedure che sia davvero praticabile: segregare le funzioni presuppone che vi siano soggetti diversi e indipendenti che le svolgano; un sistema di controlli richiede personale e competenze adeguate. Ancor più in generale, la fissazione di regole cautelari perde di senso se chi le fissa è poi lo stesso soggetto che deve rispettarle e controllarne il rispetto: nella migliore delle ipotesi, l'individuazione delle regole può svolgere una funzione, per così dire formativa, concorrendo a elevare lo *standard* comportamentale del titolare del potere gestorio (il che, peraltro, presuppone che l'individuazione della regola avvenga con l'ausilio di un consulente portatore di conoscenze ed esperienze esterne all'azienda).

Tali considerazioni, che evidenziano un problema, per così dire, genetico, generale e mai risolto scaturente dall'applicabilità del D.Lgs. n. 231/2001 gli enti di modeste dimensioni (peraltro, normativizzata dall'art. 6, co. 4 e 4-bis, D.Lgs. n. 231/2001, che consente l'attribuzione delle funzioni dell'Organismo di Vigilanza all'organo dirigente o all'organo di controllo societario) appaiono ancor più rilevanti in relazione al microcosmo dei reati tributari. Si tratta, infatti, di illeciti ascrivibili ai vertici aziendali (soggetto attivo è tendenzialmente il firmatario della dichiarazione e, dunque, il legale rappresentante): il meccanismo d'imputazione soggettiva dell'illecito all'ente è, quindi, quello descritto dall'art. 6 del Decreto, sicché le possibilità che l'ente vada esente da responsabilità passano dalla dimostrazione, oltre che della bontà del tessuto regolativo e del corretto lavoro dell'Organismo di Vigilanza, anche dell'elusione fraudolenta di tale sistema da parte dell'autore del reato. Qualcosa di assai difficile da immaginare, per esempio, in una realtà a base familiare.

Due le implicazioni di tali considerazioni.

Da un lato, l'importanza per le aziende di redigere, appunto, Modelli *praticabili*, contenenti cioè regole di comportamento sensate e rispettabili nell'ambito di quello specifico ente: puntare in alto, inseguendo regole tratte da ambiziosi sistemi di *compliance* è inutile se la struttura dell'ente non è in grado di reggerle.

Da una diversa prospettiva, si palesa, soprattutto in tali contesti, un effettivo rischio di duplicazioni, per non dire, triplicazioni sanzionatorie: l'ente, strutturalmente incapace di organizzarsi per la prevenzione dei reati, è destinato a subire le sanzioni previste dal Decreto, senza che sia individuabile un fondamento diverso (i.e. un *colpevole* deficit organizzativo) rispetto a quello delle sanzioni applicate nel procedimento tributario. Se, poi, l'ente si identifica, nella sostanza, con i suoi amministratori (la società a base familiare), le sanzioni ricadono in qualche misura sullo stesso soggetto imputato del reato tributario.

Sulle criticità connesse a tale duplicazione sanzionatoria si tornerà nel prossimo paragrafo.

Sembra opportuno, prima, rivolgere alcuni cenni a una questione per certi versi antipodica, in quanto destinata a materializzarsi solo negli enti di considerevoli dimensioni e, cioè, il rapporto tra *cooperative compliance* e Modelli. Invero, se le analogie, quanto a struttura e contenuto, sono innegabili, altrettanto non si può dire in merito alla possibilità di ritenere sufficiente l'adozione alternativa di uno di essi.

Difatti, sebbene entrambi i modelli tendano a un'attenta attività di mappatura e controllo del rischio di violare specifiche disposizioni (nel caso in esame di natura fiscale), gli stessi presentano significativi punti di divergenza, quali, ad esempio: (i) il già menzionato ambito soggettivo di applicazione, essendo gli strumenti di *cooperative compliance* usufruibili, allo stato attuale, solo dai grandi contribuenti¹³; (ii) il momento di effettuazione dei controlli circa la relativa adeguatezza (il *Tax Control Framework* dev'essere approvato preventivamente dall'Ufficio competente, mentre il Modello organizzativo 231 viene valutato *ex post* dall'autorità giudiziaria, una volta accertata la responsabilità per il fatto-reato)¹⁴; (iii) la tipologia di violazioni da prevenire, essendo il

¹³ Secondo l'art. 2 del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, "possono presentare domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo esclusivamente: (i) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro; (ii) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota; (iii) le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi". Il Decreto Ministeriale 30 marzo 2020, pubblicato sulla G.U. l'11 maggio 2020, ha sensibilmente ampliato il numero dei contribuenti potenzialmente ammissibili al regime dell'adempimento collaborativo, fissando la soglia di accesso ad Euro 5 miliardi per il 2020 e 2021, a fronte dei precedenti Euro 10 miliardi.

¹⁴ La *cooperative compliance*, infatti, prevede un confronto preventivo con l'ente impositore, attraverso plurimi incontri ed interlocuzioni con il contribuente richiedente, che possono giungere fino ad una vera e propria anticipazione del controllo mediante accesso diretto presso le sedi legali ed operative del contribuente. In tale contesto, vengono esaminate tematiche di impatto significativo, come, ad esempio, problematiche attinenti alla fiscalità internazionale, al *transfer pricing*, alle riorganizzazioni societarie, all'abuso del diritto, all'applicazione di specifiche e complesse normative, quale quella in tema di beneficiario effettivo ex art. 26-quater del D.P.R. n. 600/197, nonché alle questioni attinenti al trattamento fiscale di operazioni straordinarie connotate da margini di incertezza.

Modello 231 deputato alla prevenzione di un numero chiuso di illeciti penali e il *Tax Control Framework* ad evitare la perpetrazione di tutte le possibili violazioni fiscali, sia amministrative che penali¹⁵.

È quindi consequenziale concludere che l'eventuale opzione per la *cooperative compliance* non esclude la necessità di adottare ulteriori presidi precipuamente orientati alla prevenzione del rischio da decreto 231. Casomai, in una prospettiva *de iure condendo*, si potrebbe auspicare un espresso coordinamento tra i due comparti, nell'ambito della quale vengano recepite le peculiarità proprie della *cooperative compliance*, in una prospettiva di semplificazione.

Allo stato, tuttavia, l'unica alternativa valida è rappresentata dall'adozione da parte delle singole società di modelli individuali, articolati in più fasi e compiutamente documentati.

6. Qualche considerazione sui rapporti tra “procedimento 231” e procedimento tributario: *bis in idem* e possibili strategie difensive dell'ente

Già si è anticipato, parlando della costruzione dei Modelli, il tema delle possibili duplicazioni sanzionatorie: la commissione di un illecito penal-tributario a vantaggio o nell'interesse dell'Ente comporta – allo stato attuale – sia l'irrogazione delle sanzioni pecuniarie previste dal D.Lgs. n. 231/2001 sia di quelle amministrative tributarie, atteso che l'art. 7, D.L. n. 269/2003, dispone che “*le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*”. In mancanza di un coordinamento tra i due apparati sanzionatori, sulla scorta, per esempio, del modello introdotto dal legislatore in materia di abusi di mercato con l'art. 187-*terdecies*, D.Lgs. n. 58/1998, l'inclusione dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti sembra concretamente dar luogo a una moltiplicazione delle sanzioni in capo alla persona giuridica con riferimento allo stesso fatto¹⁶.

¹⁵ Secondo l'art. 3 del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, il sistema è efficace “*quando è in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione (...)*”. Affinché ciò sia possibile, il sistema dovrà essere dotato di taluni requisiti essenziali. Nello specifico: (i) deve contenere una ben delineata strategia fiscale che rifletta la propensione al rischio dell'impresa, il coinvolgimento dei vertici aziendali e gli obiettivi prefissati; (ii) deve assicurare una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità nel processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali; (iii) deve prevedere efficaci procedure per la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio; (iv) deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che consentano l'individuazione di eventuali errori e/o carenze nel sistema; (v) deve adattarsi ai principali cambiamenti dell'impresa; (vi) deve prevedere, con cadenza annuale, l'invio di una relazione ai vertici aziendali avente ad oggetto gli esiti dell'attività di controllo e monitoraggio dei rischi fiscali.

¹⁶ Come rilevato dall'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione, con la relazione n. 3 del 9 gennaio 2020, p. 31 ss.

Alla luce dei più recenti approdi della giurisprudenza sovranazionale¹⁷, già recepiti da quella interna¹⁸, non sembra, però, che si andrà incontro al riconoscimento pretorio di un *bis in idem*: significativa, sul punto, una recente pronuncia della Cassazione, che, pur intervenendo su una fattispecie diversa (in quel caso, l'illecito dell'ente era legato a un reato di associazione per delinquere finalizzata alla realizzazione di illeciti tributari) ha escluso che l'applicazione congiunta delle sanzioni tributarie e di quelle previste dal D.Lgs. n. 231/2001 integri una violazione del *ne bis in idem*¹⁹. Secondo i giudici, infatti, ferma la verifica in concreto della proporzionalità del complessivo risultato sanzionatorio, in materia penal-tributaria è riscontrabile quella «*stretta connessione obiettiva e temporale*» tra i due procedimenti, identificata dalla sentenza della Corte Edu A. e B. contro Norvegia (poi, ripresa dalla sentenza Menci della CGUE e, pure, già richiamata nella sentenza della Corte Costituzionale) come patente di liceità per i sistemi punitivi impostati su un doppio binario sanzionatorio.

Posto allora che i due sistemi saranno destinati a convivere, sembra opportuno rivolgere alcune battute conclusive ad alcuni problemi legati alle rispettive interferenze.

Invero, nel caso dei reati fiscali contemplati dal D.Lgs. n. 231/2001, le garanzie proprie di ciascun procedimento non sono più idonee a rappresentare una barriera sufficiente a garantirne la reciproca autonomia, con tutte le relative criticità, non da ultimo afferenti all'impostazione della strategia difensiva.

Si pensi a come il soggetto sottoposto ad una verifica fiscale sia tenuto a esibire i dati e la documentazione richiesta dagli organi verificatori, pena l'inutilizzabilità di tale materiale nell'eventuale e successiva fase contenziosa²⁰; al contrario, nell'ambito del procedimento penale, all'indagato è riconosciuto il diritto al silenzio, secondo la regola del *nemo tenetur se detegere*²¹. Ancora, si pensi ai risultati degli accertamenti induttivi o extracontabili ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, sufficienti a supportare la prova in sede tributaria, ma inidonei a fondare la responsabilità penale dell'imputato, dato che il giudizio penale deve poggiare esclusivamente su dati fattuali²².

È innegabile che, nel procedimento di accertamento degli illeciti amministrativi dipendenti da reato, non sarà più possibile invocare tali peculiarità, posto che l'Ente sarà,

¹⁷ Il riferimento corre, in particolare, a Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia; Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C524/15, Menci.

¹⁸ Corte Cost., sent., n. 222 del 2019.

¹⁹ Cass. sez. III pen., 4 marzo 2020, n. 8785.

²⁰ L'art. 32, comma 4, del D.P.R. 600/1973, prevede, infatti, che «*le notizie ed i dati non adottati, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa*».

²¹ Sul punto, S. Dorigo, *Il 'diritto al silenzio' del contribuente nel corso di verifiche e controlli e le conseguenze nel processo penale*, in *Corriere tributario* n. 5/2018, p. 388 ss.

²² I. Caraccioli, *Contenzioso tributario e processo penale: ha ancora senso il doppio binario?* op. cit., p. 59.

di fatto, protagonista di due vicende procedimentali e processuali: quella penale e quella amministrativa.

In altri termini, il coinvolgimento dell'Ente in un procedimento bifronte comporta necessariamente l'asservimento di una componente difensiva all'altra.

L'affermazione è ancor più evidente allorché si vogliono valutare soluzioni deflattive del contenzioso tributario (accertamento con adesione, conciliazione stragiudiziale, ecc.) o riti alternativi nell'ambito del procedimento penale (giudizio abbreviato, patteggiamento, ecc.).

Nel processo all'ente, infatti, l'accertamento con adesione potrebbe essere inteso come una sorta di acquiescenza alla pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria, bilanciata, però, dalla sola prospettiva della riduzione delle sanzioni amministrative²³. Considerato, però, che il suo perfezionamento non esclude mai la punibilità della persona giuridica per gli illeciti 231, l'ente che definisce la controversia tributaria si trova, allora, per così dire, incanalato verso un "patteggiamento" dinanzi al giudice penale: esso, però, ha, come noto, implicazioni ben più significative rispetto a quelle della definizione sul versante fiscale (si consideri, per esempio, che per l'accesso a taluni finanziamenti previsti dal c.d. Decreto liquidità è richiesta la dichiarazione di non aver riportato sanzioni ai sensi del D.Lgs. n. 231/01).

Specularmente, qualora vi fosse interesse a definire la posizione penale tramite l'applicazione della pena su richiesta *ex art.* 444 c.p.p. (*i.e.* il patteggiamento)²⁴, tale opzione, sebbene priva di efficacia vincolante in ambito tributario²⁵, diverrebbe per il giudice tributario quantomeno una prova indiziaria di colpevolezza²⁶.

D'altronde, come è stato già osservato, mentre il sistema di cui al D.Lgs. 74/2000 è

²³ Si veda P. Corso, *Adesione all'accertamento: oneri probatori a carico del PM e poteri del giudice penale*, in *Corriere tributario*, n. 12/2012, p. 886 ss; C. Santoriello, *Accertamento con adesione irrilevante per il calcolo dell'imposta evasa in sede penale*, in *Il fisco*, n. 12/2018, p. 1184 ss.

²⁴ Ai sensi dell'art. 63, del D.Lgs. n. 231/2001, l'Ente può patteggiare la pena qualora il giudizio nei confronti dell'imputato sia definito o definibile ai sensi dell'art. 444 c.p.p., nonché nei casi in cui per l'illecito amministrativo sia prevista la sola sanzione pecuniaria o una sanzione interdittiva temporanea (cfr. Cass. pen., sez. VI, 30 marzo 2018, n. 14736); la possibilità di patteggiare è invece preclusa qualora il giudice ritenga che, nel caso di specie, debba trovare applicazione una sanzione interdittiva in via definitiva.

²⁵ L'art. 445, comma 1-bis, c.p.p. menziona quale effetto derivante dal patteggiamento la "non efficacia nei giudizi civili o amministrativi" della sentenza prevista dall'art. 444, comma 2. La stessa Corte Costituzionale ha più volte ribadito come la sentenza penale di patteggiamento non possa fondarsi su un giudizio di colpevolezza dell'imputato (cfr. Corte Cost., 13 maggio 1996, n. 155; Corte Cost., 23 novembre 1995, n. 399). Nello stesso senso, P. Corso, *L'inefficacia extrapenale della sentenza di patteggiamento vale o no per il giudice tributario?* in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 1/2006, p. 33 ss.

²⁶ Cass. civ., sez. V, 30 settembre 2005, n. 19251; Cass. civ., sez. V, 16 settembre 2011, n. 18902. Sul punto, A. Marcheselli, *Motivazioni tributarie e un 'morto che cammina': il doppio binario sanzionatorio tributario*, in *Corriere tributario*, n. 37/2014, p. 2888, secondo cui, allo stesso tempo, occorrerebbe dimostrare che anche l'eventuale imputazione più grave non avrebbe avuto implicazioni dal punto di vista tributario o, comunque, le avrebbe avute minori.

improntato a una *ratio* premiale riscossiva nei confronti della persona fisica (i.e. minaccia della pena e non punibilità a seguito del pagamento) il sistema di cui al D.Lgs. 231/2001 è improntato a una *ratio* premiale/riscossiva/punitiva nei confronti degli enti collettivi (i.e. il pagamento consente una sola riduzione sanzionatoria ma non esclude l'applicabilità della pena)²⁷, creando uno iato insanabile fino a un ulteriore intervento normativo.

²⁷ Cfr. R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit. pp. 219 ss.; A. Ingrassia, *Il bastone*, cit., pp.314 ss.